

效力相对最弱,往往只是为损失的发生提供辅助证明作用。从运用范围来看,在不同证据的选择上存在效力优先原则和重要性原则,前者体现在外部证据与中介证据的选择上,优先选择效力更高的外部证据,后者体现在中介证据与企业内部证据的选择上,当财产损失的重要性水平较低时,只需选择企业内部证据加以证明。例如,13号令第二十一条规定,对于坏账损失中逾期不能收回的应收款项,只需有败诉的法院判决书、裁决书,或者胜诉但无法执行或债务人无偿债能力被法院裁定终(中)止执行的,依据法院判决、裁定或终(中)止执行的法律文书,就可以认定为损失。又如,13号令第二十五条第(一)款,对于报废、毁损存货中的单项或批量金额较小的存货,只需由企业内部有关技术部门出具技术鉴定证明,就可以对其账面价值扣除残值及保险赔偿或责任赔偿后的余额部分认定损失,均不再需要提供中介机构的经济鉴证证明了。

综上所述,笔者认为,通常是在外部证据无法有效获得、企业内部证据又难以独立充分证明的情况下,企业才需要提供中介证据对损失加以证明。如果企业获得了强有力的外部证据,或者依靠企业完善的内部证据就可以获得合理证明,那么就不再需要提供(见上表)。但是,这并非排除中介机构在申报财产损失税前扣除中的作用。即便是在不需要提供中介证据的情形下,咨询、寻求中介机构的意见和帮助仍然是必须而有效的。☞

# 对不得抵扣进项税额新计算公式的几点质疑

戴来贵(厦门大学财政系,福建 厦门 361005)

《财政部国家税务总局关于增值税若干政策的通知》(财税[2005]165号)第四条对增值税不得抵扣进项税额的计算划分问题重新作了规定,将《增值税暂行条例实施细则》第二十三条的计算公式:不得抵扣的进项税额=当月全部进项税额×当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计+当月全部销售额、营业额合计,修改为:不得抵扣的进项税额=(当月全部进项税额-当月可准确划分用于应税项目、免税项目及非应税项目的进项税额)×(当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计+当月全部销售额、营业额合计)+当月可准确划分用于免税项目和非应税项目的进项税额。比较这两个公式可以看出:原公式是对全部进项税额不进行划分;新公式则是对能够准确划分的先划分清楚,不能准确划分的部分才按应税与免税及非应税的销售额(营业额)进行加权平均计算。从表面看,新公式似乎更加明晰和切合实际,但笔者认为新公式中的计算方法仍有几点值得质疑。

1. 假设某企业当月全部进项税额为 $m$ ,当月可准确划分用于应税项目的进项税额为 $k$ ,当月可准确划分用于免税项目及非应税项目的进项税额为 $h$ ,当月应税项目销售额为 $a$ ,

当月免税项目销售额及非应税项目营业额为 $b$ 。则按新公式: 不得抵扣的进项税额 $S1=(m-k-h) \times b/(a+b)+h$ ; 按原公式: 不得抵扣的进项税额 $S2=m \times b/(a+b)$ 。 $S1-S2=(m-k-h) \times b/(a+b)+h-m \times b/(a+b)=h \times a/(a+b)-k \times b/(a+b)$ , 若 $S1>S2$ , 即 $S1-S2>0$ , 则 $h/k>b/a$ ; 反之, 若 $h/k>b/a$ , 则 $S1>S2$ 。同理, 若 $h/k<b/a$ , 则 $S1<S2$ 。有了原方法的参照, 在新方法下要使企业多获利, 应尽力使 $S1$ 比 $S2$ 小, 即 $h/k<b/a$ , 而且是 $h/k$ 比 $b/a$ 越小对纳税人越有利。从税收学原理分析, 一项税收制度应尽量保持中性, 使其不致影响纳税人的投资、财务核算、税收处理等经济行为。而由于新公式的进项税额中哪些属于可以划分清楚的, 哪些属于不可以划分清楚的, 在实际工作中很难做到, 这就为纳税人自行调节这些项目留下了一定的税收筹划空间, 反而影响了纳税人的税收核算行为, 同时也给税务机关日常税务管理和稽查工作带来了隐患。

2. 目前, 我国实行的扣税法是购进扣税法, 即按取得的增值税进项发票予以抵扣。从生产经营的各环节来看, 造成不能准确划分应税和免税及非应税项目进项税额的情况大概有两种。一是在具体投入产出方面虽能单独核算并区分开来, 如分属不同的生产线投入了多少原材料, 生产了多少对应产品; 但对于已入库却还未进入生产环节的库存原材料(包括在生产线上未用的原材料), 由于不能确定其具体用途, 因而无法划分清楚(如果采取的是实耗扣税法, 则可能解决这个问题)。二是除了库存未用原材料不能划分清楚外, 进入生产环节的原材料也不能划分清楚, 如免税产品和应税产品是同一生产过程中的主副产品关系。

此外, 新公式中“当月全部进项税额-当月可准确划分用于应税项目、免税项目及非应税项目的进项税额”的余额, 应是指“不能准确划分用于免税项目及非应税项目的进项税额”, 其对应的分摊比例(即乘积因子)应该是剩下的不可准确划分的免税项目及

非应税项目占整个不可划分的全部销售额、营业额的比重, 而不是公式中的当月整个免税项目及非应税项目所占全部销售额、营业额的比重。

因此, 新公式在进项税额的合理分摊上并不能做到客观, 与原公式相比并没有更好地解决进项税额合理分摊的问题。

3. 新公式中“免税项目销售额”的认定仍需商榷。新公式中“全部销售额、营业额合计”包括应税项目销售额、免税项目销售额及非应税项目营业额。应税项目销售额是指不含增值税销项税额的全部价款和价外费用。非应税项目因为不涉及增值税, 所以其营业额是指全部价款和价外费用。而“免税项目销售额”是指什么呢? 一般认为, 由于应税项目销售额和非应税项目销售额均不含增值税, 与之对应的“免税项目销售额”也应该是不含增值税的, 其销售额就是指收取的全部价款和价外费用。但笔者认为, 目前所指的“免税项目”并不是完全彻底的免税(即适用零税率), 而只是免征本环节的增值税额, 即销项税额免征, 进项税额却不予抵扣, 但由于该笔进项税额转出进入了成本, 那么免税项目所收取的全部价款和价外费用中也含有该笔进项税额。因此, 从严格意义上说, “免税项目销售额”应该是指剔除所含本环节进项税额后的价款和价外费用。这样, 应税项目销售额、非应税项目营业额与免税项目销售额才能在概念的内涵上一致。

综上所述, 新公式的计算结果对国家或纳税人并不一定有利(从 $S1$ 与 $S2$ 比较可知, 两者关系不确定), 其计算指标(乘积因子)的选择也并不科学。如何找到一个比较客观实际又具可操作性且不致影响纳税人税收核算行为的计算指标, 在此, 笔者寄希望于广大专家学者和税务同仁。但目前, 笔者建议仍然使用原计算公式, 尽管它不能全面反映客观实际, 但其计算指标都是能直接取得的比较真实的数据, 相比新计算公式而言还是更具操作性和确定性。